



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725252/2014-55
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.480 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS SERVIDORES AUTÔNOMOS DE B HTE LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO NÃO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. INSUFICIÊNCIA RECURSAL.

Não se conhece de Recurso Especial que não ataca fundamento autônomo do acórdão recorrido, caracterizando insuficiência recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1302-002.113 que deu provimento parcial ao seu Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

1. A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os **"resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade"**, como o **fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais**.

2. A venda, pela cooperativa, de serviços que serão executados pelos seus associados não se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa. O principal serviço que uma cooperativa de serviços presta aos seus cooperados é o de angariar clientes e repassar a prestação dos serviços contratados para execução pelos cooperados.

3. O **"fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais"**, sujeitos à tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais). O resultado dessas operações derivadas do repasse desses serviços, é que deve ser alcançada pela tributação do imposto de renda.

4. A legislação do imposto de renda estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre os valores recebidos pelas cooperativas **"relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição"** e a compensação desse imposto **"por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados"**.

5. Os valores repassados aos associados pelas cooperativas, que constituem rendimentos destes, é que devem ser alcançados pela tributação do imposto de renda tanto que o imposto retido em face da cobrança dos serviços pela cooperativa deve ser compensado com o imposto que deve ser retido sobre os rendimentos pagos aos cooperados.

6. Para que haja a neutralidade na tributação das operações realizadas apenas uma delas pode ser alcançada pelo imposto de renda e, claramente, a lei elegeu como contribuinte do imposto de renda o cooperado e não a cooperativa.

CSLL. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Não há como dissociar o resultado apurado para fins de incidência imposto de renda da pessoa jurídica devido pela cooperativa, do resultado a ser considerado para fins da incidência da CSLL.

2. Se o valor dos serviços repassado aos cooperados é rendimento destes e não da cooperativa para fins de apuração do lucro tributável, este também não pode compor o resultado desta para fins de incidência da CSLL, pois se o dito rendimento é de um (cooperado) não pode ser, também, de outro (cooperativa).

3. O recebimento dos serviços e o seu repasse aos associados constituem-se em atos cooperativos, na forma anteriormente analisada, não sendo, portanto, passíveis (tais atos) de serem alcançados pela tributação da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2009.

IRPJ E CSLL. COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REPASSES DA A ASSOCIADOS EM FACE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Se for considerado que os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria

que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados).

2. Em face do comando constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconsideração dos repasses aos associados como custo.

PIS E COFINS. ATOS COOPERATIVOS. DISCUSSÃO SOBRE A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO NAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.(Súmula CARF nº 1).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, e em não conhecer das razões recursais relativas ao PIS e a Cofins, em face da existência de ação judicial quanto à matéria recorrida. Os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, votaram pelas conclusões quanto às exigências de IRPJ e CSLL.

Trata-se de lançamentos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes de receitas que não foram oferecidas à tributação pelo Sujeito Passivo, que ostenta natureza jurídica de cooperativa.

No que interessa à atual fase processual, e considerando-se que as autuações fiscais relativas ao PIS e COFINS não tiveram seu recurso voluntário conhecido em função de discussão judicial envolvendo a matéria, a autoridade fiscal considerou que as receitas de prestação de serviços auferidas pela Contribuinte seriam atos não cooperados, e como tais sujeitos à incidência de IRPJ e CSLL.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese:

- Que a autoridade fiscal equivocou-se ao tributar a cooperativa pelo faturamento, sem considerar a existência de atos não cooperados e a dedução de custos;
- que matricula cooperados motoristas (mesma profissão), celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas (intermedeia serviços a terceiros) para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade;
- que tais atos são cooperativos na essência;
- que os serviços prestados pelos cooperados estão diretamente vinculados à cooperativa, não se tratando portanto de atos não cooperativos para fins de incidência tributária;

- que os serviços prestados pelos cooperados são realizados para atender aos objetivos sociais da cooperativa, razão pela qual não podem ser tomados como atos não cooperados;
- que a receita auferida pela cooperativa é oferecida à tributação pelos cooperados na condição de contribuintes do IRPF, implicando em bi tributação da mesma receita a autuação fiscal de que fora objeto;
- que a auditoria deixou de considerar o custo dos serviços prestados no valor de R\$ 28.742.903,29, que foi o montante repassado aos cooperados.

Analizando a impugnação apresentada, a turma julgadora exonerou parcialmente o lançamento, apenas para afastar parte da multa isolada CSLL por falta de recolhimento de estimativas, já que identificado pagamento no mês de janeiro.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário que, por meio do Acórdão nº 1302-002.113, deu-lhe provimento parcial para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório.

O processo foi encaminhado para ciência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que manejou o Recurso Especial de fls. 519 a 539 para que fosse rediscutida a incidência de IRPJ sobre receitas decorrentes de atos praticados entre a cooperativa e terceiros, tidos pela autuada como atos não cooperados.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 592 a 602 o recurso especial teve seguimento para que fosse rediscutida a matéria suscitada.

No que atine à matéria admitida, assim consta no Despacho de Admissibilidade (fls. 519 a 539):

Aponta a recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria **atos cooperados - natureza das receitas obtidas pela cooperativa, oriundas de prestação de serviços a terceiros**.

Destaca a recorrente, antes de tratar da demonstração da divergência propriamente, *"que será apresentada divergência de entendimento tão somente no que toca à natureza das receitas obtidas pela cooperativa, oriundas da prestação de serviços a terceiros, se atos cooperativos ou não cooperativos"*. Isso porque o voto condutor registra dois argumentos para afastar a incidência de IRPJ/CSLL, mas *"infere-se que tão somente o primeiro, e que será objeto da divergência, foi devidamente votado e acolhido pela Turma, uma vez que o provimento se deu a unanimidade de votos"*.

Foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 9101-002.110 e nº 9303-003.267, cujas ementas transcrevo a seguir:

Acórdão nº 9101-002.110 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - ementa integralmente reproduzida)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ. CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECEITA PROVENIENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIRO. ATO NÃO COOPERATIVO. Os resultados de atos não cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão

abrigados pela não incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso Especial da Fazenda Nacional provido.

Acórdão nº 9303-003.267 (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - ementa integralmente reproduzida)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

COOPERATIVA DE SERVIÇOS. ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. ATO-FIM. INAPLICABILIDADE DE ATO-MEIO ESSENCIAL. OPERAÇÕES COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS. TRIBUTAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Em cooperativa de prestação de serviços, a receita proveniente da prestação de serviço ao mercado, por não ser um ato-fim, mas somente um ato-meio, mesmo que essencial, não se inclui-se na isenção do PIS que vigorou até os fatos geradores de outubro de 1999. A interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 restringe os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, não se aplicando aos atos com terceiros não cooperados, que seriam as operações como o mercado, pois estes representam a receita bruta da cooperativa e não do cooperado, conforme proclama a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso especial provido.

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a Recorrente logrou demonstrar a ocorrência da divergência de interpretação suscitada em relação aos dois paradigmas apontados.**

Tanto o acórdão recorrido, quanto os acórdãos paradigmas, tratam acerca do fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, se atos cooperativos ou não cooperativos.

O acórdão recorrido entendeu que os serviços prestados por cooperados a terceiros ocorreu em cumprimento do contrato firmado pela cooperativa, que funciona como mera intermediária na relação entre os tomadores de serviços e os prestadores (cooperados) e "*Portanto, a cooperativa e cooperados participam direta ou indiretamente na relação negocial, seja ela interna ou com terceiros*" sendo "*indispensável a existência de terceiros (os tomadores de serviços) nesta relação, pois só assim se concretiza a razão de ser da associação sob a forma de cooperativa entre os prestadores do serviço*". Diante dessas considerações, o colegiado decidiu no sentido de que as receitas de prestação de serviços a terceiros auferidas pela cooperativa não devem compor a apuração de IRPJ e CSLL, por serem receitas decorrentes de atos cooperativos.

Em ambos os acórdãos paradigmas foi apreciado Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que considerou como ato cooperado a venda de serviços a não associados.

No caso do primeiro paradigma, recebida a questão, o colegiado pautou-se em decisões STJ e, seguindo entendimento diferente da Turma recorrida, decidiu pelo provimento do recurso da Fazenda, restando assim consignado no acórdão: "*Diante de todos os precedentes acima, a interpretação dos arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 conferida pelo Superior Tribunal de Justiça é no sentido*

de incluir as receitas obtidas pela cooperativa com terceiros na apuração dos tributos incidentes sobre a renda".

No mesmo sentido foi o entendimento expresso no segundo acórdão paradigma, que assim motivou a decisão de dar provimento ao recurso da Fazenda e tratar a prestação de serviços a não cooperados como ato não cooperativo: "*O Acórdão do STF no RE 599362/RJ, devido à repercussão geral, após a publicação oficial, terá efeito vinculante neste Conselho, por causa da incidência do art.62A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e alterações posteriores.*"

Ressalto que os paradigmas analisados constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não haviam sido reformados.

Ante o exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **atos cooperados - natureza das receitas obtidas pela cooperativa, oriundas de prestação de serviços a terceiros.**

No mérito, requer a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a autuação.

Os autos foram encaminhados à Contribuinte em 02/10/2017 (fl. 564) e em 18/10/2017 (fl. 576) a interessada apresentou Contrarrazões (fls. 577 a 587) com os seguintes argumentos principais:

- preliminarmente, requer o não conhecimento do recurso, alegando genericamente que o mesmo não cumpre as exigências previstas no art. 67 do Anexo II do RICARF;
- que o primeiro paradigma indicado (9101-002.110) não se presta aos fins colimados, razão pela qual não se evidencia divergência;
- que as teses do recurso especial não estão consentâneas com a melhor interpretação da jurisprudência atual;
- que a doutrina adota duas interpretações sobre ato cooperativo, uma delas restritiva e outra extensiva, que admite que o ato praticado com terceiro seja tido como cooperado;
- que a Constituição Federal prevê o adequado tratamento ao ato cooperativo;
- que sendo as Cooperativas sociedades sem fins lucrativos, os atos que constituem seu objeto social não têm caráter mercantil, de forma que as sobras líquidas somente podem ter origem em atos praticados com terceiros, já que os realizados entre a Cooperativa e seus Cooperados, não implicam operação de mercado;
- que as Cooperativas têm como finalidade oferecer bens e serviços para o exercício da atividade econômica, com repartição das sobras do exercício entre os Cooperados; necessariamente deve haver operações com terceiros, posto que ao contrário, não teria sentido o previsto na norma;
- que nos casos de operação com terceiros, a Cooperativa tem apenas a posse temporária dos valores recebidos, que somente passam por seus registros contábeis para fins de controle e organização, não podendo tais valores serem tributados, por falta de legitimidade passiva;

- que no caso dos presentes autos, a Cooperativa matricula cooperados motoristas, celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade. Considera que isto é ato cooperativo na essência.

- que a própria Auditora Fiscal por ocasião da fiscalização, reconheceu que nas cooperativas voltadas para a prestação de serviços, como no caso a ora Impugnante, o objetivo é criar condições que favoreçam o exercício das atividades fim da entidade pelos Cooperados, “aproximando potenciais usuários desses serviços e os profissionais que o prestam.”;

- que os atos cooperados abrangem não só os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa (aproximação dos usuários com os cooperados, defesa de interesses técnicos e profissionais, etc), que são fruídos pelos próprios cooperados, mas também os serviços que compõem o objeto da cooperativa, propriamente o aluguel de veículos, e são fruídos por pessoas estranhas aos quadros da cooperativa (usuários);

- que os serviços prestados pelos Cooperados estão umbilicalmente vinculados à atividade fim da Cooperativa, não se tratando, por isso, de forma indubitável, de ato não cooperado para fins de não incidência de tributação.

- que no caso concreto sob exame, os serviços prestados pelos Cooperados são exatamente para atender aos objetivos sociais da cooperativa, e não podem ser considerados como atos não cooperados para efeito de tributação;

- que a receita auferida é repassada aos cooperados e que ocorreria bitributação se também sofresse incidência de IRPJ.

No mérito, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Intimada, a Contribuinte apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentando argumento genérico *sem apontar as razões de fato ou de direito* que impediriam o conhecimento recursal, o que, a rigor, se admitido, serviria para contestar o conhecimento qualquer recurso especial interposto, o que não se admite.

Compulsando os autos, embora a divergência estabelecida pela Fazenda Nacional como alvo de ataque de fato se estabeleça em relação aos paradigmas indicados, entendo que o recurso não possa ser conhecido em razão da existência de fundamento autônomo contido no acórdão recorrido e não atacado pela Fazenda em seu apelo: afirma o voto condutor do aresto que se os valores recebidos pela cooperativa oriundo de terceiros (receitas) devem compor a apuração do resultado, os valores repassados aos cooperados pela prestação de serviços também o deveriam ser (“custos”). Confira-se passagem do voto do ilustre relator:

Não obstante, caso meus pares discordem dos fundamentos trazidos para cancelar as exigências do IRPJ e da CSLL, impõe-se considerar que se os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados). [destaques ora acrescidos]

Afinal, tendo em consideração o texto constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconsideração dos repasses aos associados como custo. Assim, também sobre esta perspectiva, os lançamentos do IRPJ e CSLL seriam cancelados, pois a consideração desses repasses como custo, anularia completamente o resultado apurado pela autoridade fiscal.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para cancelar a exigência relativa ao IRPJ e a CSLL, inclusive as multas isoladas.

A esse respeito, contudo, a Fazenda Nacional argumentou que “*embora dois julgadores tenham votado pelas conclusões, não é possível se afirmar que tenham seguido o segundo argumento*”.

Ocorre que, conforme bem salientado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa durante os debates da sessão de julgamento, consubstanciada em declaração de voto que compõe o presente julgado, “*sem a declaração dos votos não se pode dizer qual a ressalva feita pelos Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. É possível, inclusive, que eles tenham acompanhado o relator apenas por este segundo fundamento. De outro lado, nenhum dos outros dois Conselheiros do Colegiado – Rogério Aparecido Gil e Ester Marques Lins de Sousa – manifestaram qualquer reparo ao voto do relator. E, a confirmar que o segundo fundamento foi acolhido minimamente pela maioria do Colegiado, tem-se a sua referência na ementa do julgado [...]*”.

Dessa forma, e tendo que, em seu recurso, a Fazenda Nacional não indicou paradigmas, e tampouco construiu o mérito de seu apelo, levando-se em consideração também esse fundamento autônomo do voto condutor do aresto recorrido, não há como se conhecer do Recurso Especial em face da insuficiência recursal, restando caracterizada a existência de fundamento autônomo não atacado.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL. O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim delimita a questão posta:

O cerne da discussão relacionada ao IRPJ e à CSLL é saber se os atos praticados pela cooperativa, ao estabelecer contratos de prestação de serviços junto a terceiros (pessoas jurídicas de direito público ou privado), de cuja execução ficam incumbidos os seus associados, deve ser considerado ou não "ato cooperativo", uma vez que a legislação dos tributos referidos excluem expressamente a tributação dos referidos atos, alcançando tão somente os atos não cooperados.

Na sequência, depois de abrangente estudo das decisões administrativas e judiciais afetas ao tema, o relator conclui que a questão não é objeto de decisões judiciais vinculantes deste Conselho e, interpretando a legislação de regência, firma que:

A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os "resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade".

E exemplifica, no inciso II, aplicável às cooperativas de serviços, como o fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais.

Qual seria o fornecimento de serviços a terceiros que caracterizaria uma operação ou atividade estranha às suas operações ou atividades? Não me parece que a venda de serviços que serão executados pelos seus associados se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa.

A oferta dos serviços (prestados pelos cooperados) a terceiros e sua contratação para execução por estes, me parece constituir o cerne da existência de uma cooperativa de serviços. Acho até mesmo impróprio chama-lo de negócio-meio para atingir o ato-fim, pois se a cooperativa não presta este serviço (de intermediação dos serviços) qual outro serviço prestaria?

Assim, me parece que o "fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais", que ensejaria o alcance pela tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais). O resultado (se positivo) dessas operações derivadas do repasse desses serviços, no meu entender, é que deve ser alcançada pela tributação do imposto de renda.

O principal serviço que uma cooperativa de serviços presta aos seus cooperados é o de angariar clientes e repassar a prestação dos serviços contratados para execução pelos cooperados.

Entendo, portanto, que o serviço prestado a terceiros, a que se refere o dispositivo é aquele mesmo que seria disponibilizado ao associado: a oferta (para execução) de serviços contratados pela cooperativa com os tomadores dos serviços, visando a suprir eventual demanda não passível de ser atendida pelos próprios cooperados.

Qualquer outro serviço prestado a terceiros pela cooperativa não enquadrado em seus objetivos sociais, por óbvio, também seriam alcançados pela tributação.

Outro aspecto a considerar é o de que os rendimentos pelos serviços prestados devem ser tributados na pessoa dos cooperados e não da cooperativa.

[...]

Ora, a legislação estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre os valores recebidos pelas cooperativas "**relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição**" e a compensação desse imposto "**por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados**".

É cristalino, pelo texto legal acima transcrito, que os valores repassados aos associados pelas cooperativas é que devem ser alcançados pela tributação do imposto de renda tanto que o imposto retido em face da cobrança dos serviços pela cooperativa deve ser compensado com o imposto que deve ser retido sobre os rendimentos pagos aos cooperados.

Para que haja a neutralidade na tributação das operações realizadas apenas uma delas pode ser alcançada pelo imposto de renda e, claramente, a lei elegeu como contribuinte do imposto de renda o cooperado e não a cooperativa.

Reforça meu entendimento quanto a não incidência do IRPJ o fato de a Lei nº 9.249/1995 estabelecer a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos, verbis:

[...]

Ora, se o resultado dessas operações fosse tributado pela cooperativa, na forma de lucros apurados, a sua distribuição aos cooperados deveria ser isenta do imposto de renda o que colide com a disposição legal prevista no art. 45 da Lei nº 8981/1995 que estabelece a tributação dos rendimentos pelos associados.

Note-se que, com relação aos resultados apurados pela cooperativa relativos a outras operações estranhas à sua finalidade, tais como aplicações financeiras, repasse de serviços para prestação de terceiros não cooperados, que efetivamente não configuram atos cooperativos típicos, a tributação pelo IRPJ é plenamente justificável, podendo o resultado líquido apurado, na forma de "sobras", ser repassado aos associados, neste caso com a isenção do imposto de renda (art. 10 da Lei nº 9.249/1995), mantendo-se a neutralidade das operações entre cooperativa e cooperados.

Deste modo, entendo que não pode existir a cobrança do IRPJ sobre tais atos.

[...]

Usando o mesmo raciocínio acima empreendido se o valor dos serviços repassado aos cooperados é rendimento destes e não da cooperativa para fins de apuração do lucro tributável, este também não pode compor o resultado desta para fins de incidência da CSLL, pois se o dito rendimento é de um (cooperado) não pode ser, também, de outro (cooperativa).

[...]

De acordo com sua descrição, a cooperativa, ora recorrente, celebra contratos de prestação de serviços com órgãos públicos ou entidades privadas (intermedeia serviços a terceiros) para que esses cooperados executem em veículo de sua propriedade. Os contratos de prestação de serviços juntados aos autos (e-fls. 164/246) corroboram tal afirmação.

Ora, a prestação dos serviços pelos cooperados, inclusive com a utilização de seus próprios veículos, consiste precisamente na execução do contrato firmado pela cooperativa de serviços, sendo este "ato cooperativo na essência", como bem aponta a recorrente.

[...]

Ora, me parece claro que o objetivo da cooperativa é representar os associados junto a terceiros tomadores dos serviços que oferece, inclusive firmando contratos em nome destes, fomentando a atividade que exercem.

E, não menos evidente, que os serviços devem ser prestados pelos cooperados, posto que a cooperativa só tem a função de agrega-los para tal fim. Se a própria cooperativa fosse a responsável pela execução dos serviços contratados com o concurso de terceiros não cooperados, aí sim estaríamos diante de atos não cooperativos.

Assim, não há que se falar que os associados ficam subjugados aos contratos assinados pela cooperativa, sem terem participado de sua negociação. A cooperativa, por meio de órgãos estatutários (assembléia, diretorias, conselhos deliberativos, etc), existe justamente para representar o interesse dos associados junto a terceiros, buscando não apenas o fomento de sua atividade, como condições favorecidas nas contratações. Assim, não há qualquer sentido na afirmação de que o seu papel seria apenas de aproximar os associados dos usuários, sem interferência nas negociações.

Sem dúvida alguma, uma das vantagens competitivas das cooperativas é agregar produtores e/ou prestadores de serviços para, em conjunto, buscar uma ampliação e valorização junto ao mercado consumidor ou tomador dos serviços.

[...]

Assim, me parece evidente que as receitas de prestação de serviços auferidas pela cooperativa constituem-se em receitas decorrentes dos atos cooperativos para a qual foi instituída, não devendo compor o resultado tributável, seja do IRPJ a ser apurado, nos termos do art. 183 do RIR/1999. seja da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2004.

Não obstante, caso meus pares discordem dos fundamentos trazidos para cancelar as exigências do IRPJ e da CSLL, impõe-se considerar que se os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados).

Afinal, tendo em consideração o texto constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconconsideração dos repasses aos associados como custo.

Assim, também sobre esta perspectiva, os lançamentos do IRPJ e CSLL seriam cancelados, pois a consideração desses repasses como custo, anularia completamente o resultado apurado pela autoridade fiscal.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nesta parte, para cancelar a exigência relativa ao IRPJ e a CSLL, inclusive as multas isoladas.

Dessa forma, para além de discordar da acusação fiscal no sentido de que a prestação de serviços não corresponderia a atos cooperativos, o voto condutor do acórdão recorrido também afirma a improcedência das incidências sobre o lucro porque não admitidos como custo os repasses aos associados.

A PGFN, por sua vez, embora reconhecendo que *a autoridade fiscal entendeu como tributáveis as receitas de prestação de serviços, por ela consideradas como atos não cooperados, constante das contas contábeis 3111.0003 (Serviços de Veículos Leves) e 3111.0004 (Serviços de Veículos Pesados), adicionando-as ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL*, manifestou sua inconformidade apenas porque *a Turma a qua entendeu que não incidem IRPJ e CSLL sobre as receitas decorrentes dos atos praticados pela cooperativa com terceiros, não associados, ao argumento de tratarem-se de atos cooperados*. Justificou esse proceder nos seguintes termos:

Contudo, não obstante a existência desses dois argumentos, infere-se que tão somente o primeiro, e que será objeto da divergência, foi devidamente votado e acolhido pela Turma, uma vez que o provimento se deu a unanimidade de votos.

Assim, tendo em vista a ressalva expressa pelo relator (*“caso meus pares discordem dos fundamentos trazidos para cancelar as exigências do IRPJ e da CSLL”*), conjugada com o resultado unânime da decisão, por dedução lógica, como o Relator não restou vencido, não foi votado, e, possivelmente, sequer enfrentado o segundo argumento.

Por fim, cumpre registrar que embora dois julgadores tenham votado pelas conclusões, não é possível se afirmar que tenham seguido o segundo argumento, porquanto, além de não constar os votos correspondentes, a votação continua unânime pelo primeiro argumento de que a prestação de serviços a terceiros constitui-se atos cooperativos.

Assim, passar-se-á a demonstrar a divergência de entendimentos quanto às receitas de prestação de serviços a terceiros auferidas pela cooperativa, constituírem-se receitas decorrentes dos atos cooperativos (segundo o acórdão recorrido) ou não (conforme os paradigmas). *(destaques do original)*

Em exame de admissibilidade, apenas relatando esta justificativa, analisou a divergência apontada e deu seguimento ao recurso fazendário com base nos dois paradigmas indicados: 9101-002.110 e 9303-003.267, essencialmente porque:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou demonstrar a ocorrência da divergência de interpretação suscitada em relação aos dois paradigmas apontados.

Tanto o acórdão recorrido, quanto os acórdãos paradigmas, tratam acerca do fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, se atos cooperativos ou não cooperativos.

O acórdão recorrido entendeu que os serviços prestados por cooperados a terceiros ocorreu em cumprimento do contrato firmado pela cooperativa, que funciona como mera intermediária na relação entre os tomadores de serviços e os prestadores (cooperados) e *"Portanto, a cooperativa e cooperados participam direta ou indiretamente na relação negocial, seja ela interna ou com terceiros"* sendo *"indispensável a existência de terceiros (os tomadores de serviços) nesta relação, pois só assim se concretiza a razão de ser da associação sob a forma de cooperativa entre os prestadores do serviço"*. Diante dessas considerações, o colegiado decidiu no sentido de que as receitas de prestação de serviços a terceiros auferidas pela cooperativa não devem compor a apuração de IRPJ e CSLL, por serem receitas decorrentes de atos cooperativos.

Em ambos os acórdãos paradigmas foi apreciado Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que considerou como ato cooperado a venda de serviços a não associados.

No caso do primeiro paradigma, recebida a questão, o colegiado pautou-se em decisões STJ e, seguindo entendimento diferente da Turma recorrida, decidiu pelo provimento do recurso da Fazenda, restando assim consignado no acórdão: *"Diante de todos os precedentes acima, a interpretação dos arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 conferida pelo Superior Tribunal de Justiça é no sentido de incluir as receitas obtidas pela cooperativa com terceiros na apuração dos tributos incidentes sobre a renda"*.

No mesmo sentido foi o entendimento expresso no segundo acórdão paradigma, que assim motivou a decisão de dar provimento ao recurso da Fazenda e tratar a prestação de serviços a não cooperados como ato não cooperativo: *"O Acórdão do STF no RE 599362/RJ, devido à repercussão geral, após a publicação oficial, terá efeito vinculante neste Conselho, por causa da incidência do art.62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e alterações posteriores."*

Tem razão a PGFN quando defende que *embora dois julgadores tenham votado pelas conclusões, não é possível se afirmar que tenham seguido o segundo argumento*. Em verdade, sem a declaração dos votos não se pode dizer qual a ressalva feita pelos Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. É possível, inclusive, que eles tenham acompanhado o relator apenas por este segundo fundamento. De outro lado, nenhum dos outros dois Conselheiros do Colegiado – Rogério Aparecido Gil e Ester Marques Lins de Sousa – manifestaram qualquer reparo ao voto do relator. E, a confirmar que o segundo fundamento foi acolhido minimamente pela maioria do Colegiado, tem-se a sua referência na ementa do julgado no ponto a seguir sombreado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL.

1. A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os "**resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade**", como o **fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais**.

2. A venda, pela cooperativa, de serviços que serão executados pelos seus associados não se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa. O principal serviço que uma cooperativa de serviços presta aos seus cooperados é o de angariar clientes e repassar a prestação dos serviços contratados para execução pelos cooperados.

3. O "**fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais**", sujeitos à tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais). O resultado dessas operações derivadas do repasse desses serviços, é que deve ser alcançada pela tributação do imposto de renda.

4. A legislação do imposto de renda estabelece a obrigatoriedade de retenção na fonte sobre os valores recebidos pelas cooperativas "**relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição**" e a compensação desse imposto "**por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados**".

5. Os valores repassados aos associados pelas cooperativas, que constituem rendimentos destes, é que devem ser alcançados pela tributação do imposto de renda tanto que o imposto retido em face da cobrança dos serviços pela cooperativa deve ser compensado com o imposto que deve ser retido sobre os rendimentos pagos aos cooperados.

6. Para que haja a neutralidade na tributação das operações realizadas apenas uma delas pode ser alcançada pelo imposto de renda e, claramente, a lei elegeu como contribuinte do imposto de renda o cooperado e não a cooperativa.

CSLL. ATO COOPERATIVO. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Não há como dissociar o resultado apurado para fins de incidência imposto de renda da pessoa jurídica devido pela cooperativa, do resultado a ser considerado para fins da incidência da CSLL.

2. Se o valor dos serviços repassado aos cooperados é rendimento destes e não da cooperativa para fins de apuração do lucro tributável, este também não pode compor o resultado desta para fins de incidência da CSLL, pois se o dito rendimento é de um (cooperado) não pode ser, também, de outro (cooperativa).

3. O recebimento dos serviços e o seu repasse aos associados constituem-se em atos cooperativos, na forma anteriormente analisada, não sendo, portanto, passíveis (tais atos) de serem alcançados pela tributação da CSLL, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.865/2009.

IRPJ E CSLL. COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REPASSES DA A ASSOCIADOS EM FACE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. Se for considerado que os valores recebidos pela cooperativa na execução do contrato de prestação de serviços firmado com terceiros para execução pelos cooperados devem compor a apuração do resultado da cooperativa pelo lado da receita, os valores repassados aos associados pela prestação desses serviços teria que, necessariamente, integrar o resultado pelo lado do custo (necessário à execução dos serviços contratados).

2. Em face do comando constitucional que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não pode a carga do IRPJ e da CSLL ser mais gravosa para a cooperativa que a incidente sobre as demais pessoas jurídicas, o que ocorreria na desconsideração dos repasses aos associados como custo.

PIS E COFINS. ATOS COOPERATIVOS. DISCUSSÃO SOBRE A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO NAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula CARF nº 1).
(destaques do original)

Inócuo, assim, discutir se os atos praticados pela Contribuinte são, ou não, cooperativos, porque as exigências de IRPJ e CSLL permaneceriam insubsistentes por conta do segundo fundamento expresso no acórdão recorrido. Restando fundamento inatacado, o recurso especial não po Ou seja, em cada confronto com as duas decisões oferecidas resta, no acórdão recorrido, um diferente fundamento inatacado, impedindo o conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.de ser conhecido.

De toda a sorte, registre-se que o paradigma nº 9303-003.267 não se presta a caracterizar a divergência jurisprudencial aqui suscitada no âmbito da incidência do IRPJ e da CSLL. Referido julgado, inclusive, foi abordado no voto condutor do acórdão recorrido, para demonstração de sua decisão condicionada à manifestação do Supremo Tribunal Federal, em

sede de repercussão geral, acerca da incidência sobre o faturamento das cooperativas de serviço. Sob esta ótica, a conclusão a seguir expressa somente evidência a decisão de outro Colegiado do CARF acerca da incidência das contribuições sobre o faturamento:

Resumindo, no caso de cooperativa de prestação de serviços, a receita proveniente da prestação de serviço ao mercado, por não ser um ato-fim, mas somente um ato-meio, não se inclui na isenção do PIS que vigorou até os fatos geradores de outubro de 1999. Isto porque a interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 restringe os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, não se aplicando aos atos com terceiros não cooperados, que seriam as operações como o mercado, pois estes representam a receita bruta da cooperativa e não do cooperado, conforme proclama a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Quanto ao paradigma nº 9101-002.110, é certo que seu voto condutor aparenta alinhar-se aos fatos decididos com base no primeiro fundamento do acórdão recorrido, nos termos em que a questão lá decidida é assim preambularmente posta:

Cinge-se a controvérsia em saber se é legítima a tributação da integralidade das receitas da Contribuinte proveniente da comercialização com terceiros de serviços prestados por cooperados.

Contudo, o relatório do paradigma evidencia que a incidência lá em debate teve por base a exclusão do resultado de atos cooperativos promovida pelo sujeito passivo na apuração do lucro real. Veja-se:

Em 31/03/2003 foi lavrado lançamento tributário de imposto de renda da pessoa jurídica — IRPJ —, dos anos-calendários de 1998, 1999, 2000 e 2001, contra a recorrente, no valor principal de R\$ 47.760,01 (fls. 189), acrescido de juros SELIC e multa de ofício de 75%.

[...]

Assim, os serviços prestados pela cooperativa às pessoas jurídicas não associadas, a título de cessão de mão-de-obra dos associados, estão sujeitos à tributação, conforme artigo 111, combinado com artigo 86, da Lei nº 5.764/71, e demais pressupostos legais, extensamente descritos no Termo de Verificação Fiscal. Já que a cooperativa entendeu que a integralidade de seu resultado era não tributável, a autoridade considerou que ela fez exclusão não autorizada na apuração do lucro real, enquadramento pelo qual foi efetuado o lançamento de ofício correspondente (fls. 190).

[...]

Quanto à apuração da base de cálculo do IRPJ, a DRJ esclarece que, conforme Termo de Verificação Fiscal e declaração da interessada (fls. 174 e seguintes), os atos não-cooperativos não são marginais na atividade da cooperativa, mas sim respondem pela integralidade das receitas auferidas decorrentes exclusivamente de serviços prestados a terceiros não cooperados. Nessa linha, a integralidade dos resultados deve ser considerada renda tributável.

[...]

A interessada afirma que não auferে nenhum lucro e que a integralidade dos valores que recebe dos terceiros é transferida para os cooperados, pelos atos cooperados, na forma repasse de proventos recebidos dos terceiros ou retorno das sobras no final do exercício proporcionalmente às operações por eles realizadas. A cooperativa retém parte dos valores cujo recebimento intermedia para cobrir suas despesas mensais operacionais e, no final do ano, o valor que sobra depois dessas retenções é retornado aos próprios cooperados. Informa que por isso mesmo não auferে lucro e que todos os valores que são repassados às associadas pessoas físicas são tributáveis na declaração de imposto de renda delas como rendimento. Por tudo isso, entende a interessada que não auferে nem renda e nem lucro tributáveis. Segue dizendo que o objetivo da cooperativa é dar melhor

acesso das categorias ao mercado de trabalho, que a cooperativa de trabalho deve ser favorecida pela isenção tributária, conforme a Lei e também os artigos 174 e 5º, XVIII da Constituição Federal (CF-88), e que, se o fisco tributar duplamente esses negócios, não há mais razão para que as pessoas se associem ao redor da cooperativa. Cita relevante jurisprudência judicial sobre o assunto.

A ementa do acórdão lá recorrido também reforça que a incidência ali em debate decorria das sobras apuradas pela cooperativa:

SOCIEDADES COOPERATIVAS – ATOS COOPERADOS – ISENÇÃO

São isentos as sobras computadas pelas sociedades cooperativas nos atos cooperativos, dentre os quais se incluem a venda de serviços dos cooperados a pessoas jurídicas não cooperadas.

Já nestes autos, o Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 32/42, que principia com a determinação das incidências no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, expõe posteriormente, no âmbito do IRPJ e da CSLL, a constatação de exclusão, no LALUR, dos *resultados não tributáveis de sociedades cooperativas*. Mas, depois de consignar que *foi verificada a composição das receitas e das despesas na contabilidade*, a acusação fiscal se limita à discordância quanto à caracterização dos atos praticados como cooperados para assim aplicar a seguinte consequência:

Portanto, diante do acima exposto foram considerados como base de cálculo para o IRPJ, as receitas dos atos não cooperados que é a prestação de serviços (Conta 3111.0003 + conta 3111.0004), as receitas financeiras e operacionais. Os atos cooperados que são as taxas cobradas dos cooperados (11% das receitas), foram excluídos das receitas de prestação de serviços e também os descontos incondicionais. Estes valores estão discriminados nas planilhas elaboradas pela cooperativa: Planilha dos Ingressos/Receitas – Quadro I e Planilha Analítica dos Grupos Dedução dos Ingressos e Outros Ingressos – Quadro II.

[...]

O cálculo do ajuste anual do IRPJ está discriminado no Anexo VI – Apuração Pela Fiscalização das Diferenças de IRPJ a pagar com base nas receitas dos atos não cooperados.

Assim, sem nada providenciar em relação à exclusão dos resultados cooperados, constante do LALUR, como se infere ter sido o procedimento analisado no paradigma nº 9101-002.110, a autoridade lançadora promoveu o recálculo dos tributos incidentes mediante adição das receitas de prestação de serviços para recálculo. Esta a razão de a Contribuinte apresentar, desde a impugnação, o argumento acolhido como segundo fundamento para cancelamento da exigência:

Apesar de ter à sua disposição o Demonstrativo de Sobras e Perdas, ao elaborar os anexos VI e VII, a I. Auditora deixou de considerar a dedução do custo dos serviços prestados no valor de R\$ 28.742.903,29, que é exatamente o valor dos repasses pagos aos cooperados mensalmente, mediante folha de pagamento, além de não excluir da base de cálculo o resultado não tributável das sociedades cooperativas, conforme previsto na DIPJ, ficha 9 linha 66 (IRPJ) e ficha 17 linha 55 (CSLL).

Sob esta outra ótica, portanto, vislumbra-se dessemelhança fática significativa entre os acórdãos comparados, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA